

0- 793859

На правах рукописи



Глушенкова Ангелина Андреевна

**КОНТРОЛЬ
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОЕНИЯ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саранск 2008

2 14 ~~58/01-1261~~
08

Сигел Дж.Г., Суйц П.В., Шеремет А.Д., Шим Дж.К., сосредоточились в основном на методике ведения контроля. В отличие от названных авторов Вахрушина М.А., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Ткач В.И., Фостер Дж., Хорнгрен Ч.Т. рассматривали вопросы учета и контроля во взаимосвязи.

Однако, несмотря на многочисленные исследования многие вопросы, связанные с совершенствованием контроля деятельности предприятий в системе управленческого учета, остаются не решенными, что предполагает комплексное рассмотрение проблемы с целью устранения многочисленных препятствий для повышения его эффективности

Область исследования. Диссертационное исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет и статистика". Область исследования соответствует Паспортам специальности ВАК: 1.3 Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов; 1.8 Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм всех сфер и областей; 1.10 Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений и определение практических рекомендаций по совершенствованию контроля в системе управленческого учета на предприятиях машиностроения.

Поставленная цель исследования обусловила необходимость решения следующих основных задач:

- раскрыть сущность, определить цель и задачи внутреннего контроля хозяйственной деятельности промышленного предприятия;
- исследовать специфику построения контроля в системе управленческого учета и определить основные направления его совершенствования в соответствии с современными тенденциями развития рыночной экономики;
- проанализировать состояние системы сбора первичных данных и определить пути ее совершенствования в соответствии с требованием обеспечения качественной информацией контроля в системе управленческого учета;
- разработать качественные параметры построения информационной модели управленческого учета и выработать предложения по улучшению структуры и обеспечению надежности информации, используемой в процессе поэтапного контроля деятельности машиностроительного предприятия;

- определить состав информации, необходимой для осуществления предварительного контроля и разработать предложения по совершенствованию его методики;

- выработать рекомендации по совершенствованию методики проведения, текущего и последующего контроля производственно-хозяйственной деятельности предприятий машиностроения на основе оперативной отчетности и современных приемов экономического анализа;

- предложить методику оценки влияния выявленных в процессе контроля резервов на повышение эффективности деятельности машиностроительного предприятия.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических вопросов формирования методики и организации контроля в сфере управленческого учета машиностроительных предприятий.

Объектом исследования являются предприятия машиностроительного комплекса. В качестве базовых выступили машиностроительные предприятия Республики Мордовия: ОАО "Приборостроительный завод", ОАО "Электровыпрямитель", ОАО "Лисма", ОАО "Орбита".

Теоретической и методологической основой исследования послужила специальная и общеэкономическая литература, законодательные и нормативные акты по организации учета и отчетности в Российской Федерации, работы отечественных и зарубежных ученых по широкому кругу вопросов учета и контроля деятельности промышленных предприятий. При написании диссертационной работы использовались данные первичного, синтетического и аналитического учета, годовых отчетов предприятий машиностроения, материалы органов статистики, а также результаты проведенных автором исследований.

В процессе написания диссертационной работы применялись следующие приемы и методы систематизации и обработки данных: экономико-статистические, абстрактно-логические, расчетно-конструктивные, исторического сравнения, обобщения и другие.

Научная новизна исследования. Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций, направленных на повышение эффективности контроля в системе управленческого учета на предприятиях машиностроения.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- определены характер и содержание поэтапного контроля в соответствии с построением его классификации в системе управленческого учета производственно-хозяйственной деятельности машиностроительного предприятия;

- предложена методика оценки качества учетно-аналитической информации, формируемой в системе управленческого учета, для целей осуществления контроля, позволяющая повысить его действенность в соответствии с требованиями управления;

- определена система учетно-аналитического обеспечения по уровням управления предприятием, основанная на исследовании информационных запросов субъектов внутреннего контроля;

- разработана методика количественной и качественной оценки обеспеченности предприятия основными средствами, материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами;

- рекомендован порядок проведения текущего контроля производственно-хозяйственной деятельности по отклонениям с целью своевременного предотвращения действия негативных явлений, снижающих эффективность работы хозяйствующего субъекта;

- предложен усовершенствованный алгоритм последующего контроля, основанный на оценке выполнения бюджета предприятия с помощью факторного анализа, позволяющего выявить совокупную величину внутренних резервов для развития бизнеса.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Реализация результатов исследования позволяет создать в системе управленческого учета надлежащую методическую и информационную основу контроля, призванную обеспечить принятие менеджерами в складывающейся во внутренней и внешней среде экономической ситуации наиболее оптимальных решений, оперативную и разностороннюю оценку полноты их выполнения. Предлагаемый в диссертационном исследовании алгоритм оценки совокупной величины выявленных в процессе контроля резервов улучшения работы предприятия, будет способствовать поиску путей повышения его эффективности и, соответственно, конкурентоспособности.

Апробация исследования. Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на российских научно-практических конференциях: "Бухгалтерский учет анализ, аудит, на-

логообложение и коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий" (Пермь, 2006), в Институте экономики Уральского отделения Российской академии наук (Екатеринбург, 2007), в ВНИЭТУСХ (Москва, 2007).

Теоретические и практические положения прошли апробацию и реализуются в ОАО "Приборостроительный завод".

Публикации. Основные положения диссертации изложены в шести статьях общим объемом 3 п.л., в том числе одна статья в журнале "Бухгалтерский учет", вторая в журнале "Вестник СГЭУ" - входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий ВАК РФ.

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационной работы, определены цель, задачи, предмет и объекты исследования, раскрыты его научная новизна и практическая значимость.

В первой главе "Теоретические основы построения контроля в системе управленческого учета" установлена цель, определены задачи и рассмотрены общие принципы построения контроля производственно-хозяйственной деятельности промышленного предприятия; исследован порядок проведения поэтапного контроля в управленческом учете и сформулированы требования к построению его информационной базы; предложена методика оценки качества информации, формируемой в управленческом учете для целей контроля.

Во второй главе "Учетно-аналитическое обеспечение контроля в системе управленческого учета машиностроительного предприятия" исследована роль и определены направления совершенствования первичной информации в управленческом учете; изучено современное состояние и выдвинуты предложения по улучшению информационного обеспечения контроля, осуществляемого в управленческом учете; обосновано влияние автоматизации управленческого учета на усиление его контрольной функции и разработаны конкретные рекомендации по применению соответствующих программных продуктов.

В третьей главе "Развитие методики контроля производственно-хозяйственной деятельности предприятия в системе управленческого учета" раскрыт порядок проведения контроля на стадии формирования отдельных вариантов решений в управленческом учете и оценки состояния факторов

производства, необходимых для их последующей реализации; усовершенствована методика текущего и последующего контроля в системе управленческого учета, позволяющая выявить совокупность внутренних резервов повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта.

В заключении обобщены результаты, сформулированы теоретические выводы и практические рекомендации, полученные в процессе диссертационного исследования.

2. ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ, ИССЛЕДУЕМЫЕ В ДИССЕРТАЦИИ, ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Основополагающие принципы построения контроля в системе управленческого учета.

По мере укрепления в российской экономике рыночных отношений происходят коренные изменения в содержании, формах и методах контроля. Причем особое значение для каждого предприятия приобретает внутренний контроль, обеспечивающий его нормальное функционирование путем соблюдения норм, достижения плановых и прогнозных показателей. Одним из важнейших его элементов является контроль в системе управленческого учета, для которого присуща определенная специфика. При этом управленческий учет рассматривается в виде системы в связи с тем, что он представляет собой взаимосвязанную и взаимозависимую совокупность выполняемых в нем функций планирования, учета и контроля.

Для обеспечения надлежащей постановки контроля на предприятии необходима его научно обоснованная классификация. Ее содержание применительно к контролю в системе управленческого учета показано в рисунке 1.

Большое влияние на построение управленческого учета оказывают организационно-технические особенности производства. Порядок ведения контроля в управленческом учете, в свою очередь, также подвержен воздействию данного фактора. Поэтому адаптации контроля в системе управленческого учета в отношении указанного фактора в машиностроении должно уделяться пристальное внимание. Наиболее существенными особенностями машиностроения являются: разнообразие выпускаемой продукции и ее сложность, частое обновление ассортимента изделий, материалоемкость производства, применение множества различных технологий.

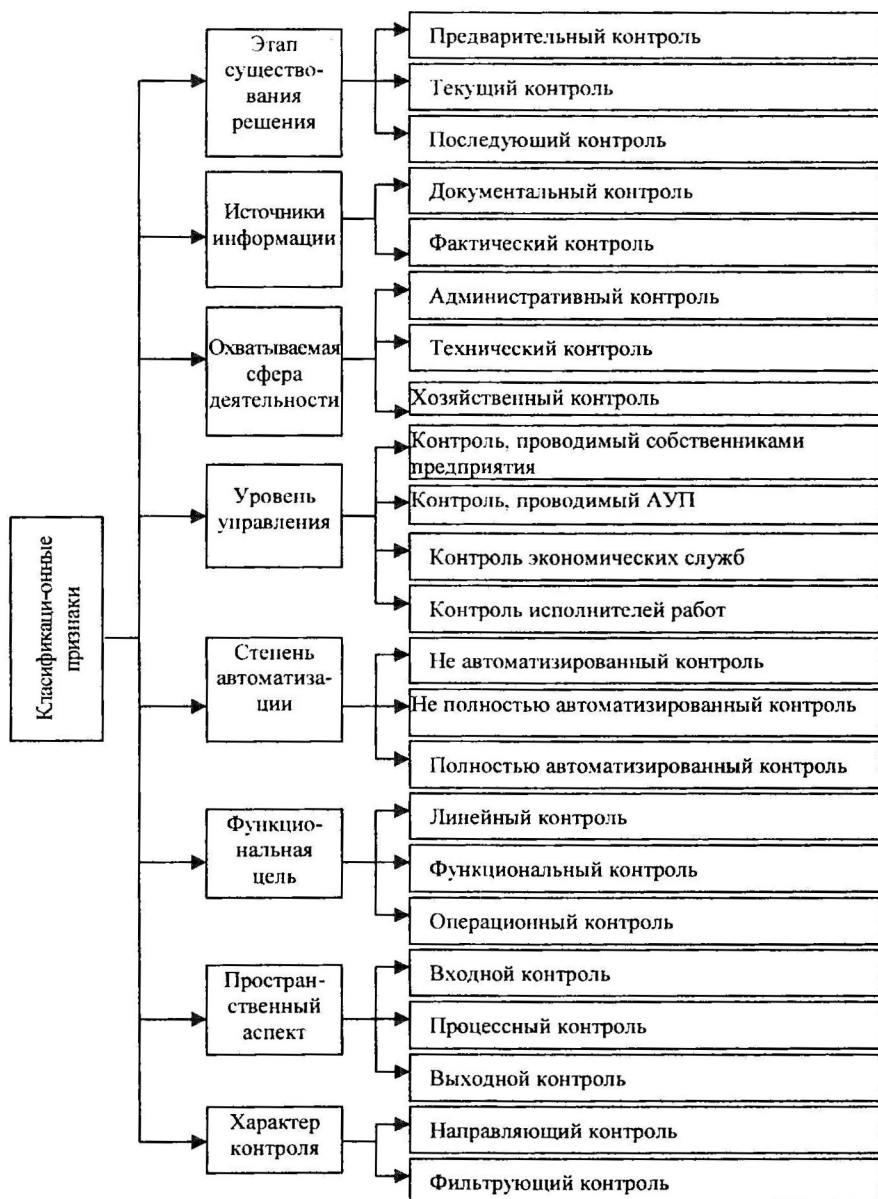


Рисунок 1. Классификация контроля применительно к системе управленческого учета

Указанные организационно-технические особенности отрасли обусловили структуру информации, формируемой в управленческом учете и, соответственно, направления проводимого в нем контроля. Они охватывают: материально-техническое обеспечение предприятия и его укомплектованность трудовыми ресурсами; процесс производства конкретных видов продукции по стадиям их изготовления, структурным подразделениям и технологическим операциям; реализацию продукции по отдельным сегментам рынка, странам и конкретным покупателям; процесс потребления ресурсов на предприятии по видам, назначению и времени затрат; организационно-технический уровень производства и т.д. Контроль хозяйственной деятельности предприятия по этим направлениям осуществляется в процессе подготовки информации для принятия решения (предварительный контроль) в ходе и после его реализации (текущий и последующий контроль). При этом на каждой стадии существования о решения применяется определенная методика контроля.

На этапе предварительного контроля исследуется конъюнктура рынка и определяется наилучший ассортимент изделий, изучаются действия конкурентов, устанавливается оптимальный объем производства и сбыта продукции, осуществляется оценка степени риска появления убытков, выполняется расчет возможных вариантов переориентации производства, определяется целесообразность реконструкции производства и т.д.

Методы контроля деятельности предприятия на данном этапе носят, в основном, прогнозный характер. Они базируются на разного рода предварительных расчетах и умозаключениях специалистов управленческой бухгалтерии, ориентирующих коллектив хозяйствующего субъекта на возможное развитие событий в будущем.

Текущий контроль производственно-хозяйственной деятельности предприятия осуществляется, как правило, в оперативном порядке, поскольку он предполагает выявление отклонений от заданных параметров деятельности предприятия за непродолжительные отрезки времени (сутки, неделя, декада, месяц). При его проведении наиболее эффективной представляется методика управления производством по отклонениям. С помощью текущего контроля, в данном случае, отслеживаются факторы, вызывающие нарушение графика снабжения предприятия материальными ресурсами, конфликты в трудовом коллективе, сбои в процессе производства и сбыта продукции, снижение рентабельности отдельных из-

дений и т.д. Благодаря своевременному выявлению негативного действия возмущающих факторов и его устранению существенно уменьшается степень риска потерь в будущем.

В то же время текущий контроль не должен ограничиваться лишь рассмотренной методикой. Отступления от установленных параметров могут произойти и в стандартной ситуации. Большое значение в связи этим имеет оперативная оценка деятельности предприятия в сложившейся ситуации. Она предполагает выявление отклонений от установленных норм и плановых заданий, данных предыдущего периода и показателей работы конкурентов.

В процессе последующего контроля осуществляется разностороннее исследование хозяйственной деятельности предприятия по окончании отчетного периода. Он не ограничивается лишь выявлением отклонений от установленных параметров. При его проведении осуществляется комплексный анализ работы хозяйствующего субъекта и тщательная оценка влияния отдельных факторов на полученные результаты. На основе последующего контроля вырабатываются рекомендации по улучшению работы предприятия в будущих периодах.

2. Анализ состояния и направления совершенствования информационного обеспечения контроля в системе управленческого учета

Эффективность контроля в управленческом учете в значительной степени зависит от состояния его информационной базы. Для получения обоснованных и объективных результатов контроля хозяйственной деятельности предприятия в управленческом учете необходимо наличие качественной информации. Это требование может быть выполнено лишь при условии ее соответствия определенным критериям качества. Применительно к системе контроля в сфере управленческого учета определяющее значение имеет соблюдение критериев полноты, своевременности, достоверности и полезности информации.

Критерий полноты информации определяет потребность субъекта контроля в получении всей совокупности сведений о хозяйственной деятельности предприятия. С одной стороны он выражает наличие данных о всех хозяйственных операциях предприятия, а с другой присутствие разнообразия их информационных характеристик. Максимальное соблюдение критерия полноты информации является важнейшим условием повышения содержательности контроля в управленческом учете и

предотвращения спонтанных действий руководителей, обусловленных поверхностным представлением о состоянии дел на предприятии.

Оценку соблюдения первой составляющей данного критерия должны осуществлять, в первую очередь, руководители подразделений ответственных за выполнение определенных операций. Она производится путем установления наличия их документального оформления и полноты передачи соответствующих сведений для дальнейшей обработки.

Степень соблюдения второй составляющей рассматриваемого критерия целесообразно оценивать с помощью индекса полноты информации (П). По мере приближения числа реквизитов-признаков (k), применяемых для отражения хозяйственной деятельности предприятия, к их максимально возможному значению (s) степень выполнения критерия полноты информации с позиции ее разнообразия будет увеличиваться. Названный индекс рассчитывается по формуле:

$$\Pi = \frac{k}{s}$$

Индекс находится по отдельным видам информации и объектам контроля. Максимальное значение индекса равно 1. Его снижение свидетельствует об ухудшении качества информационной базы контроля и, соответственно, падении его эффективности.

Во временном аспекте качество информационной базы контроля хозяйственной деятельности предприятия в управленческом учете характеризует критерий своевременности информации. Он также имеет двойной аспект. Во первых, он выражает требование соблюдения установленных сроков предоставления информации субъекту контроля, а во вторых, необходимость дифференциации показателей, отражающих деятельность предприятия, по периодам (смена, сутки, неделя, декада, месяц, квартал, год и т.д.).

В наиболее общем виде своевременность поступления информации можно определить путем сопоставления числа показателей переданных с опозданием (ВП) со всем их количеством (ВУ), поступающим субъекту контроля в установленные сроки. Коэффициент соблюдения сроков поступления информации (КС) определяется по формуле 1.2:

$$K_c = \frac{B_{\Pi}}{B_y}$$

Данный коэффициент дает представление о ритмичности работы подразделений осуществляющих информационное обеспечение контроля в системе управленческого учета.

Для оценки степени дифференциации информации во временном аспекте составляется перечень показателей, в наибольшей мере удовлетворяющих субъект контроля по периодичности их формирования. На его основе рассчитывается индекс соответствия фактически формируемых показателей данному перечню. Он определяется как процентное отношение количества показателей, соответствующих по периодичности формирования запросам субъекта контроля к количеству показателей, входящих в их оптимальный перечень по периодичности формирования.

Несоответствие количества реально формируемых показателей их наиболее оптимальному перечню свидетельствует об отсутствии должного внимания субъекта контроля к его ведению по времени.

Существенное влияние на обоснованность выводов и рекомендаций, выдаваемых по результатам контроля хозяйственной деятельности предприятия в управленческом учете, оказывает уровень достоверности используемой в нем информации. Наличие высокой степени соответствия информации данному критерию предполагает отсутствие в ней каких-либо искажений. Для своевременного обнаружения недостоверной информации целесообразно производить перекрестную проверку сведений, поступивших в детализированном и обобщенном виде.

С целью количественной оценки степени достоверности информации, поступающей в систему контроля хозяйственной деятельности предприятия, рассчитывается индекс достоверности (I_d):

$$I_d = \frac{q - d}{q}$$

где q - общее количество показателей содержащихся в информационной базе контроля;

d - количество показателей, имеющих ошибки и искажения.

Информация, предназначенная для осуществления контроля, должна вызывать интерес у ее пользователей и быть полезной при выполнении определенных исследований деятельности предприятия. Несоблюдение этого критерия влечет за собой появление избыточной информации, вызывающей непроизводительные трудозатраты на ее по-

лучение. С целью установления степени полезности информации для целей контроля на определенном уровне управления осуществляется ее экспертная оценка. Для этого привлекаются пользователи соответствующей информации и эксперты со стороны.

Наличие развитой информационной базы контроля на предприятии возможно лишь при условии проведения постоянных и разносторонних проверок соответствия содержащихся в ней данных рассмотренным выше критериям качества. В случае ухудшения состояния информационной базы контроля работниками функционирующими в сфере управленческого учета должны быть приняты экстренные меры по устранению выявленных недостатков и снижению негативных последствий их возникновения.

Обеспеченность контроля в системе управления всеми необходимыми сведениями во многом зависит от соблюдения принципа адресности информации. Данный подход к информационному обеспечению контроля деятельности предприятия служит важным условием устранения избыточности или недостатка информации у ее пользователей. Для успешного выполнения этой задачи необходимо, прежде всего, определение иерархической последовательности контроля по уровням управления и установление для каждого из этих уровней границ его ведения. Порядок решения данного вопроса на машиностроительном предприятии показан в таблице 1.

Наиболее свободный доступ к информации в процессе контроля имеют собственники и руководитель предприятия. Однако информация поступает им, как правило, в обобщенном виде. Хотя при необходимости не исключена возможность получения ими и детализированных данных.

Заместители руководителя предприятия получают сведения в пределах выполняемых ими функций, причем тоже в обобщенной форме. В случае возникновения неблагоприятных событий по контролируемым ими функциям им должна предоставляться более развернутая информация.

Максимально свободный доступ к информации в ходе контроля имеют работники управленческой бухгалтерии, которые заинтересованы в получении самой разнообразной информации, что обуславливает необходимость всемерного развития информационной модели управленческого учета.

**Таблица 1. Последовательность и границы контроля
по уровням управления**

Уровни управления субъекта контроля	Субъект контроля	Граница контроля
I	Собственники предприятия	Все сферы деятельности
II	Руководитель предприятия	То же
III	Заместители руководителя предприятия	В пределах выполняемых функций
IV	Финансовая и управленческая и бухгалтерия	Все сферы деятельности
V	Прочие экономические службы и технические отделы	В пределах выполняемых функций
VI	Начальники цехов	В пределах подразделения
VII	Начальники участков	В пределах подразделения
VIII	Бригадиры	В пределах бригады
IX	Исполнители работ	В пределах выполняемых работ

По мере снижения уровня управления степень детализации информации используемой в процессе контроля должна повышаться. В наиболее детализованном виде она формируется по конкретным исполнителям работ.

Важное значение для развития информационных возможностей управленческого учета имеет его автоматизация. В этих целях должны использоваться самые современные программные продукты, адаптированные к специфике работы российских предприятий машиностроения. Только в этом случае контроль деятельности предприятия, базирующийся на информации полученной в автоматизированном режиме, будет наиболее эффективным.

3. Развитие методики поэтапного контроля в системе управленческого учета

В современных условиях хозяйствования результаты деятельности предприятия полностью зависят от выполнения поставленных перед ним целей, его финансового состояния и конкурентоспособности на рынке определенных товаров. Соблюдение указанных требований является одной из главных задач менеджмента. Центральное место в его осуществлении занимает контроль, который должен присутствовать на всех стадиях существования принимаемых руководством хозяйствующего субъекта решений.

Предварительный контроль, осуществляемый в управленческом учете на этапе подготовки информации к принятию решения, реализуется путем выполнения определенных наблюдений, правил оценки ситуации и процедур. Он присутствует при формировании решений по всем ключевым факторам производства: средствам труда, материальным, трудовым и финансовым ресурсам.

Предварительный контроль в части трудовых ресурсов осуществляется путем исследования существующего и установления наиболее целесообразного уровня деловых навыков и профессиональных знаний персонала предприятия, необходимых для достижения целей деятельности предприятия в предстоящем периоде. По результатам его проведения устанавливается допустимый уровень образования или стаж работы на конкретной должности, разрабатываются должностные инструкции для персонала предприятия.

Машиностроительные предприятия, отличающиеся, как известно, высокой материалоемкостью производства, прежде чем приступить к выпуску продукции должны тщательным образом изучить качество используемых материалов. Очевидно, что изготовить высококачественную продукцию из плохих материалов невозможно. Данный вопрос решается в процессе предварительного контроля решений, связанных с закупкой материальных ресурсов. Его сущность заключается в установлении степени соответствия приобретаемых материалов принятым стандартам их качества и обеспеченности материалами инновационного ассортимента продукции, проведении фактических проверок наличия материалов на складах и определении их годности. Пристальное внимание в ходе предварительного контроля уделяется оценке финансового состояния поставщиков материалов.

Одной из главных предпосылок успешной работы машиностроительного предприятия в условиях рынка является его обеспеченность современными средствами труда, их надлежащее состояние и эффективное использование. Соответствие реального положения дел в этой сфере указанным требованиям устанавливается путем разностороннего анализа основных средств предприятия. Он предшествует принятию решений о реконструкции и расширении производства, обновлении и модернизации оборудования. Эти решения связаны с осуществлением капитальных вложений. Из этого следует, что предварительный контроль имеет место при выработке решений связанных не только с операционной, но и инновационной деятельностью предприятия.

Предварительный контроль финансовых ресурсов осуществляется в процессе составления финансового бюджета. Посредством предварительного контроля финансовых ресурсов устанавливается возможность, источники и срок поступления требуемых предприятию наличных средств. С помощью предварительного контроля представляется возможным сформировать оптимальные бюджеты структурных подразделений, лимитирующие их затраты, и на этой основе обеспечить стабильный остаток наличных средств на счетах.

Контроль, проводимый в ходе осуществления работ, обусловленных принятыми решениями, предполагает систематическую проверку их выполнения, которая заключается в установлении степени соблюдения установленных параметров деятельности предприятия, непрерывной оценке возникающих проблем и выработке рекомендаций по их устранению.

Существенное влияние на повышение эффективности текущего контроля деятельности машиностроительного предприятия окажет его построение согласно требованиям методики управления производством по отклонениям. Она вменяет в обязанности текущего контроля выявление факторов, вызывающих снижение рентабельности отдельных видов продукции и общего объема прибыли.

Возмущающие факторы могут оказывать как положительное, так и отрицательное воздействие на выполнение решений и, соответственно, величину получаемой предприятием прибыли. Зависимость прибыли от воздействия отрицательного либо положительного возмущающего фактора в формализованном виде выглядит следующим образом:

$$\pm \Delta R_{\text{ф}} = \frac{1}{\pm \Delta C_{\text{ф}}}; \text{ или } \pm \Delta C_{\text{ф}} = -\Delta R_{\text{ф}}; -\Delta C_{\text{ф}} = +\Delta R_{\text{ф}}$$

где $\pm \Delta R_{\text{ф}}$ - изменение прибыли, обусловленное действием возмущающего фактора;

$\pm \Delta C_{\text{ф}}$ - изменение затрат в результате действия возмущающего фактора.

Текущий контроль решений при рекомендуемой методике управления не ограничивается лишь выявлением и оценкой возмущающих факторов. Он должен установить возможность их появления в будущем и выдвинуть предложения по предотвращению возможности их дальнейшего возникновения.

Последующий контроль осуществляется после выполнения управленческих решений. Его сущность заключается в сопоставлении реально достигнутых результатов с планируемыми параметрами деятельности предприятия на текущий период с выявлением степени соответствия достигнутых результатов намеченным целям.

Состав информации, используемой в процессе последующего контроля и последовательность его протекания на предприятиях машиностроения, показаны на рисунке 2.

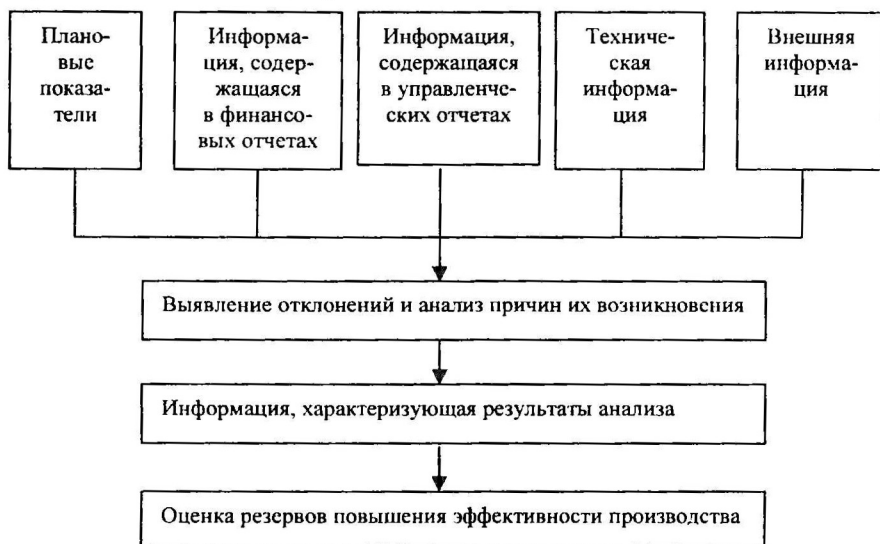


Рисунок 2. Содержание последующего контроля и характеристика его информационной базы

Большое значение в условиях рыночной экономики имеет контроль выполнения основного бюджета предприятия. На машиностроительных предприятиях он должен осуществляться путем факторного анализа гибкого бюджета. В соответствии с методикой его проведения исследованию подвергается весь спектр факторов, оказывающих влияние на полученные результаты. При этом особое значение имеет оценка влияния на выполнение бюджета предприятия следующих факторов:

- изменение фактического объема продаж по сравнению с планом;
- изменение фактической суммы затрат по сравнению с планом;

- изменение цен на потребляемые в производстве ресурсы;
- отклонение от норм расхода ресурсов.

Факторный анализ гибкого бюджета предоставляет возможность наиболее детального изучения деятельности предприятия с целью устранения имеющихся у него недостатков в сфере производства и сбыта продукции, управления, научных исследований, организации материально технического снабжения, комплектования трудового коллектива, подготовки кадров и т.д.

4. Контрольно-аналитическая оценка резервов улучшения работы предприятия и определение путей их реализации

Выявленные по результатам оценки деятельности предприятия резервы развития производства и повышения показателей его работы подлежат тщательной оценке с позиции целесообразности и возможности их реализации в будущем.

Резервы улучшения деятельности предприятия представляют собой неиспользованные возможности увеличения суммы получаемой прибыли за счет роста объема производства и более рационального потребления ресурсов.

Важнейшим условием выявления резервов улучшения работы предприятия является анализ факторов, от которых зависят результаты его деятельности. Их состав и взаимосвязь между ними показаны на рисунке 3.

Классификация факторов подвергающихся анализу является основой построения классификации резервов улучшения работы предприятия. Основываясь на данной классификации, определяется методика их оценки. Ее сущность заключается в комплексном исследовании результатов использования всей совокупности резервов.

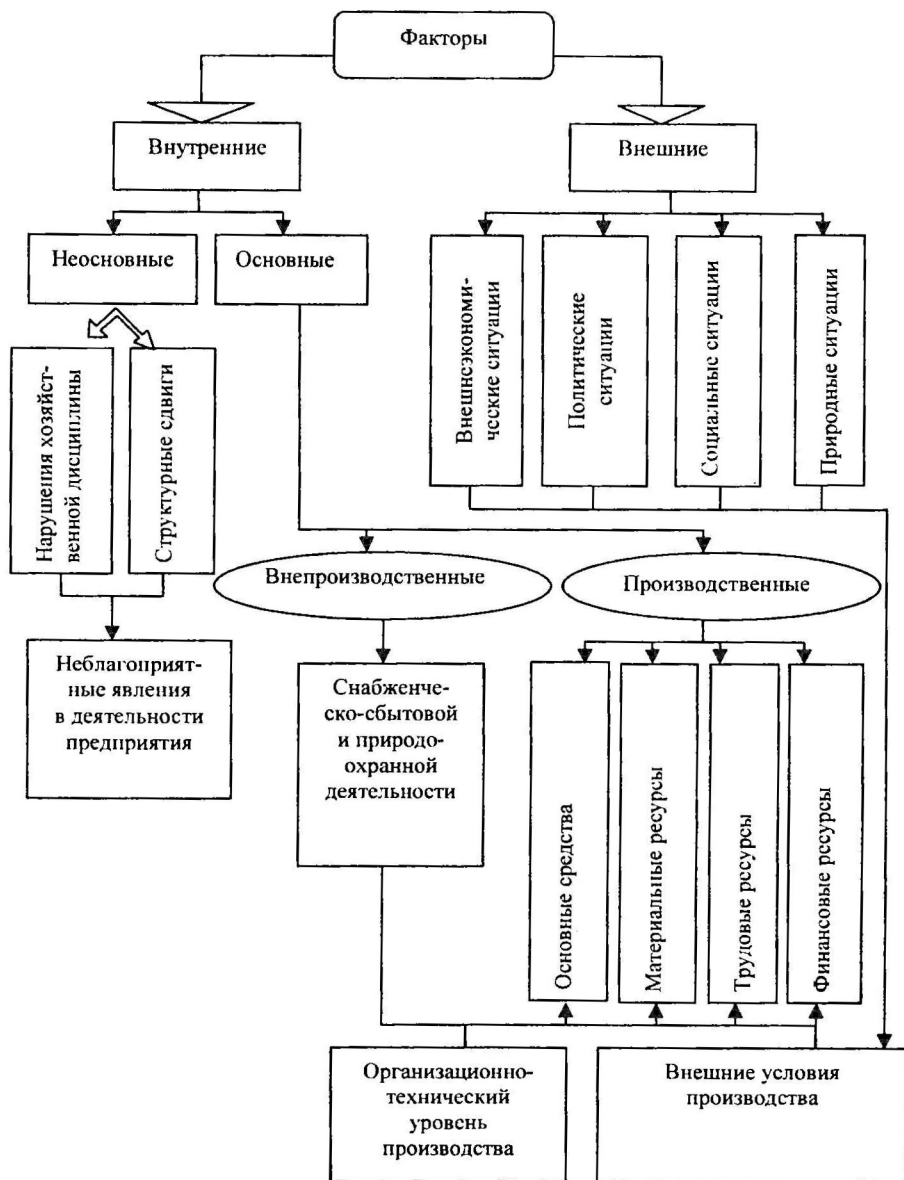
В этом плане порядок действий работников управленческой бухгалтерии заключается в следующем:

1. Определить максимально возможный объем наращивания производства и сбыта продукции в соответствии с благоприятным развитием ситуации на рынке соответствующих товаров;

2. Выяснить влияние интенсификации производства на увеличение объема выпуска продукции;

3. Установить динамику показателей использования ресурсов и прибыли.

4. Определить соотношение прироста ресурсов в расчете на 1% прироста объема производства.



**Рисунок 3. Классификация факторов
в процессе оценки резервов улучшения работы предприятия**

5. Выявить относительную экономию ресурсов.

6. Провести комплексную оценку полноты использования производственных мощностей и результатов интенсификации производства.

Предложенная методика оценки резервов улучшения деятельности предприятия, рассмотрена на примере ОАО "Приборостроительный завод".

В заключение диссертации сформулированы основные выводы и определены направления решения наиболее значимых проблем организации и функционирования системы контроля в сфере управленческого учета, способные обеспечить значительный рост эффективности производства предприятий машиностроения.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, определенных ВАК:

1. Глушенкова А.А. Контроль хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях [Текст] // Бухгалтерский учет. - 2007. - № 24. - С.69-72. - 0,3 печ. л.

2. Глушенкова А.А. Применение и развитие контроля в управленческом учете [Текст] // Вестник Самарского государственного экономического университета. -2008. № 9. - С.15-19. - 0,3 печ. л.

Публикации в других изданиях:

3. Глушенкова А.А. Информационное обеспечение функций контроля на предприятии [Текст] // Проблемы современного состояния социально-экономической системы России: Межвузовский сборник научных трудов. - Выпуск V. Часть 1. - Саранск: Ковылк.тип., 2006. - С. 133-141. - 0,6 печ. л.

4. Глушенкова А.А., Осипов В.И. Современный подход к автоматизации бухгалтерского учета [Текст] // Проблемы современного состояния социально-экономической системы России: Межвузовский сборник научных трудов. - Выпуск V. Часть 1. - Саранск: Ковылк.тип., 2006. - С.147-151. - 0,3 / 0,2 печ. л.

5. Глушенкова А.А. Исторические этапы становления систем бухгалтерского учета. Организационные и методологические принципы [Текст] // Экономика и управление: в поисках нового (Межвузовский

10²